



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **KOVO-Kopeček s.r.o.**, IČ: 29309115
sídlem Drnovice 89, 679 76 Drnovice
zastoupený advokátem JUDr. Janem Strelíčkou
sídlem Veselá 163/12, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 2. 2021, č. j. 7319/21/5300-22441-705341,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se **nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Výše označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dodatečný platební výměr Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále též „správce daně“) ze dne 10. 6. 2020, č. j. 3003001/20/3007-50524-704522, kterým byla žalobci podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a dle

§ 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřena daň z přidané hodnoty (dále také „DPH“) za období červenec 2016 a současně mu byla uložena povinnost uhradit penále.

2. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že důvodem doměření DPH byla skutečnost, že žalobce porušil ust. § 21 odst. 1 a 3 zákona o DPH tím, že nepřiznal a neodvedl daň z uskutečněného prodeje stavebního pozemku parc. č. XB o výměře 1727 m², a to ve zdaňovacím období červenec 2016. Současně správce daně dospěl k závěru, že je namístě uplatnit v daném případě ust. § 36a odst. 1 písm. a) zákona o DPH, tj. cenu obvyklou, neboť k prodeji pozemku došlo mezi kapitálově i jinak spojenými osobami, poněvadž Bc. J. K. (kupující) je 100% vlastníkem žalobce (prodávající) a jeho jediným jednatelem. Správce daně zjistil cenu pozemku ve stejné lokalitě, která byla sjednána mezi nespojenými osobami, a tuto použil jako základ daně na výstupu.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce navrhl soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť je věcně nesprávné, nezákonné a nepřezkoumatelné.

Nesprávné právní posouzení podmínky osvobození od daně dle § 56 zákona o DPH

4. Závěr, že pozemek nespĺňuje podmínky pro osvobození od DPH, je založen na nesprávném výkladu definice stavebního pozemku ve smyslu § 56 odst. 2 písm. a) bod 1. zákona o DPH. Účelem osvobození dodání pozemku od DPH není zahrnout do okruhu stavebních pozemků jakékoliv pozemky pro jejich možné budoucí zastavění stavbou. Pokud by obecně formulovaná možnost zhotovení stavby měla být z hlediska zákona o DPH dostačující u obecně formulovaných správních úkonů dle § 56 odst. 2 písm. a) bod 1. zákona o DPH, pak by to také bylo v tomto ustanovení formulováno. I z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že správní úkon učiněný v souvislosti s územním plánem by musel zahrnovat konkrétní údaje budoucí stavby pevně spojené se zemí, včetně údajů o jejím konkrétním umístění. Skutečnosti, na nichž je založeno napadené rozhodnutí (územní plán obce, stavební povolení), nevede k závěru, že v době uzavření kupní smlouvy šlo o stavební pozemek. Byl prokázán opak. Závěry žalobce jsou v souladu s žalovaným uvedenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále také „SDEU“). Dle rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 3. 2018, č. j. 57 Af 6/2017-36, se až vydáním stavebního rozhodnutí, které předcházelo prodeji pozemku, z převáděných pozemků staly pozemky stavební. Rozhodující nebylo, zda a jak jsou tyto pozemky zmiňované v územně plánovací dokumentaci. Z komentářové literatury k § 56 odst. 1 písm. b) ZDPH lze dovodit, že nemůže obstát argumentace žalovaného, dle níž pozemek nespĺňuje podmínky pro osvobození od DPH.

Nesprávné hodnocení důkazů a zjištění skutkového stavu – určení ceny pozemku

5. Dle žalovaného je sporný pozemek pozemkem stavebním s odkazem na územní plán obce Drnovice. Neuvedl však, co konkrétně má z územního plánu vyplývat ve vztahu k pozemku. Žalovaný vychází ze skutkových okolností nemajících časovou souvislost s převodem pozemku, neboť nastaly s odstupem více než jednoho roku od prodeje sporného pozemku. Je neudržitelné, že žalovaný svůj právní závěr opírá o vyjádření stavebního úřadu, Ten z povahy věci nemůže vyjadřovat k tomu, zda je pozemek pozemkem stavebním ve smyslu legální definice formulované výhradně pro účely zákona o DPH.

6. Absurdní je argumentace žalovaného, že ve znaleckém posudku je sporný pozemek označen jako stavební, pokud na druhou stranu uvádí, že z nosné části znaleckého rozsudku nelze vycházet. Z obsahu znaleckého posudku je zřejmé, že byl vyhotoven za účelem stanovení ceny obvyklé, nikoliv za účelem jeho posouzení jako pozemku stavebního ve smyslu zákona o DPH. Navíc ze znaleckého posudku vyplývá, že materiálně je pozemek zemědělského charakteru. Dle žalovaného byl znalecký posudek pravděpodobně vyhotoven pro účely daně z převodu nemovitostí. Posudek byl vyhotoven bezprostředně před uzavřením kupní smlouvy, vychází ze skutečností relevantních pro stanovení ceny obvyklé. Nelze dojít k závěru, že je pravděpodobnější jiná cena. Zvláště pokud se obvyklá cena určená správcem daně opírá o vágní závěry týkající se pozemků třetích osob. Žalovaný vybočil při posuzování důkazních prostředků ze zákonných mezí uvážení a hodnocení důkazů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37).
7. Nelze souhlasit s odkazy na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) ze dne 13. 4. 2010 č. j. 2 Afs 3/2010 a Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 27. 8. 2015 č. j. 52 Af 14/2014-195. Není jasné, z čeho žalovaný dovodil, že znalecký posudek neobstojí formálním a obsahovým náležitostem a co žalovaný dovozuje z právního názoru soudu ohledně nutnosti stejně pečlivého hodnocení znaleckého posudku, pokud toto v daném případě sám nedodržel a bez dalšího preferoval své vlastní uvážení založené na ryze subjektivních okolnostech a domněnkách. Jestliže žalovaný dospěl k závěru, že cena pozemku má být ve skutečnosti šestinásobná, pak je tento závěr nepřezkoumatelný a neudržitelný.

Nesprávný výklad a aplikace Informace GFŘ na posuzovaný případ

8. Z Informace GFŘ k uplatňování zákona o daně z přidané hodnoty u nemovitých věcí po 1. 1. 2016 (dále jen „Informace GFŘ“) nelze vyvodit, že by o pozemku bylo možno hovořit jako o stavebním, pokud správní úkony neobsahují údaje o zřetelném umístění či základních parametrech budoucí stavby pevně spojené s pozemkem. Informace GFŘ není obecně závazným právním předpisem. Jejím prostřednictvím nelze ukládat jakékoliv povinnosti. K tomuto lze odkázat na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2018 č. j. 45 Af 24/2016-60. Vydání napadeného rozhodnutí je vybočením z mantinelů obecné právní úpravy i Informace GFŘ. Napadené rozhodnutí nerespektuje dosavadní správní praxi správce daně, v jiných věcně obdobných případech považuje za správní úkon relevantní pro posouzení pozemku jako stavebního až vydání stavebního povolení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný shrnul skutkový stav a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí není nezákonné a je plně přezkoumatelné. Navrhl, aby soud žalobu zamítl.
10. Pozemek je dle územního plánu určen k zástavbě, jde o stavební pozemek pro účely DPH. Jednotlivé skutečnosti tvoří ucelený obraz o záměru kupujícího při koupi předmětného pozemku ve smyslu judikatury SDEU. Z rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 3. 2018, č. j. 57 Af 6/2017-36, nelze vyvodit závěr, že pouze vydáním stavebního povolení se pro účely zákona o DPH stává pozemek stavebním. Správce daně osvědčil důkaz územním plánem jako důkaz o tom, že pozemek je stavební. Skutkové okolnosti dokreslily záměr při koupi pozemku postavit zde novostavbu. Není překážkou pro využití znaleckého posudku to, že v jiné části z něj nelze vycházet. Posouzení pozemku dle § 56 zákona o DPH není závislé na výpočtu administrativní ceny nemovitosti. Informace GFŘ slouží k interpretaci změn v právní úpravě zákona o DPH a na jejím základě nebyly žalobci ukládány

žádné povinnosti. Správce daně ani žalovaný nepostupovali v rozporu s rozsudkem Krajského soudu v Praze č. j. 45 Af 24/2016-60. Při stanovení ceny obvyklé nebylo možné využít znaleckého posudku, ten sloužil ke zjištění administrativní ceny. Pro status stavebního pozemku není rozhodné, zda je na něm v určitém čase umístěna stavba, ale to, zda na něm stavba může být umístěna. Žalovaný nepostupoval v rozporu s rozsudkem NSS č. j. 8 Afs 23/2018-37. Žalovaný nepovažuje za nepřipadné odkazy na rozsudky NSS č. j. 2 Afs 3/2010 a Krajského soudu v Hradci Králové pobočky v Pardubicích č. j. 52 Af 14/2014-195.

IV. Replika žalobce

11. V reakci na vyjádření žalovaného byla soudu doručena replika žalobce, v níž žalobce v zásadě setrval na argumentaci vyjádřené v žalobě. Nad rámec uvedl následující.
12. Tvrzení, že žalobce opomíjí zásadní skutečnost a že jednatel žalobce pozemek zakoupil za účelem výstavby domu, je bez jakýchkoliv podkladů. Účelem tvrzení je snaha navodit dojem, že žalobce chtěl od počátku porušovat zákon. V argumentaci žalovaného absentují „objektivní poznatky“ a jeho zjištění nemají „ucelený obraz“. Žalovaný dostatečně nereaguje na podrobná žalobní tvrzení stran podmínek osvobození od daně, zejména nepolemizuje se závěry odborné literatury. Z územního plánu nevyplývá ničeho ve vztahu k předmětnému pozemku. Stran povahy pozemku dle zákona o DPH jsou jakékoliv dedukce bezvýznamné bez opory v rozhodovací praxi. Žalovaný své závěry neopírá o účinnou právní úpravu, ale o její výklad v rámci resortu Ministerstva financí. Tím vybočil z mezí právní úpravy. Výhradně na základě Informace GFŘ uložil žalobci právní povinnost. Žalovaný nepolemizuje s rozhodovací praxí odkazovanou žalobcem, z níž vyplývá, že jeho přístup je v obdobných věcech odlišný. Zjištění žalovaného jsou nepřezkoumatelná a neudržitelná.

V. Duplika žalovaného

13. Tvrzení žalovaného nebylo zavádějící a bez absence podkladů, v jeho zjištěních nechyběly zásadní skutečnosti. Žalovaný se vypořádal se všemi stěžejními námitkami žalobce a dostatečně se vyjádřil k otázce podmínek osvobození od daně dle § 56 zákona o DPH. Není důvod, pro který by nemohl správce daně použít znalecký posudek k osvědčení, že se jedná o stavební pozemek. Žalobci nebyly ukládány prostřednictvím Informace GFŘ jakékoliv povinnosti. Informaci GFŘ aplikuje také NSS, např. v rozsudku ze dne 4. 3. 2020, č.j. 9 Afs 253/2018–33. K prodeji pozemku došlo za účinnosti Informace GFŘ a není tak důvod, proč by bylo nezákonné z ní vycházet. Ze zprávy o kontrole i napadeného rozhodnutí vyplývá, z jakého důvodu byla stanovena cena obvyklá a jak k této částce došel. Na závěrech žalovaného replika zaslaná žalobcem nic nezměnila.

VI. Triplika žalobce

14. Žalobce ve své druhé replice setrval na svých tvrzeních, pro úplnost uvedl následující informace.
15. Krajský soud v Praze v rozsudku ze dne 26. 10. 2021, č. j. 55 Af 12/2019-59, byť na poněkud odlišném skutkovém základu, dovodil, že o „stavební pozemek“ dle § 56 odst. 2 zákona o DPH, jde v případě, že se na něm v době dodání pozemku nachází stavba spojená se zemí pevným základem. Sám žalovaný potvrzuje, že ze znaleckého posudku nelze použít jiná než skutková zjištění. Nelze akceptovat, že žalovaný z posudku čerpal ryze právní závěry stran „legální“ definice (stavebního) pozemku z hlediska zákona o DPH. Je nekorektní, pokud žalovaný s odkazem rozsudek NSS č. j. 9 Afs 253/2018-33, tvrdí, že „Informaci GFŘ aplikuje

také Nejvyšší správní soud“. Z rozsudku vyplývají nanejvýš závěry stran posouzení právní otázky legitimního očekávání stěžovatelky s ohledem na pluralitu informací GFŘ v konkrétním případě. NSS Informaci GFŘ sám neaplikuje, v posuzovaném případě neřešil její soulad se zákonem. Do jeho pravomoci přitom nespadá možnost Informaci GFŘ přezkoumávat.

16. Nelze akceptovat, pokud žalovaný jím identifikovanou obvyklou cenu aplikoval na pozemek v jeho celkové výměře 1727 m², neboť část plochy pozemku teprve v budoucnu vyňatá ze zemědělského půdního fondu činila pouze 0,0413 ha. S touto skutečností se žalovaný (správce daně) nijak nevypořádal. Z povahy věci ani není možné vycházet z obvyklé ceny pozemku ve výši 466 290 Kč, jakožto součinu celkové výměry pozemku 1727 m² a ceny za 1 m² stanovené žalovaným ve výši 270 Kč.

VII. Ústní jednání

17. Dne 18. 5. 2023 ve věci proběhlo jednání před Krajským soudem v Brně. Účastníci setrvali na svých dosavadních stanoviscích k věci.

VIII. Posouzení věci soudem

18. Krajský soud v Brně (dále také „soud“) v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejícího jeho vydání, a shledal, že žaloba **není důvodná** (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
19. Vzhledem ke skutečnosti, že žalobce v podané žalobě uplatnil rovněž námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaného, zabýval se krajský soud nejprve otázkou, zda je napadené rozhodnutí způsobilé soudního přezkumu. Případná nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí je totiž vadou natolik závažnou, k níž je krajský soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (*ex offio*) a pro kterou by muselo být rozhodnutí žalovaného dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušeno.
20. K uvedené námitce zdejší soud na úvod připomíná, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Obecně lze za nesrozumitelné považovat takové rozhodnutí, z jehož výroku nelze zjistit, jakým způsobem bylo rozhodnuto, jehož výrok je vnitřně rozporný nebo nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, dále takové rozhodnutí, z něhož není patrné, které osoby jsou jeho adresátem a kdo byl rozhodnutím zavázán apod. V případě nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů soud posuzuje, zda se žalovaný v rozhodnutí vypořádal se všemi žalobcem uplatněnými okolnostmi a zda srozumitelným způsobem uvedl, jaké skutečnosti vzal při svém rozhodování za prokázané a kterým naopak nepřisvědčil, jakými úvahami byl ve svém rozhodování veden, o které důkazy opřel svá skutková zjištění a které důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí.
21. Vychází-li krajský soud z výše uvedených závěrů, jakož i ze základních zásad vztahujících se k obsahovým náležitostem odůvodnění rozhodnutí, pak je zřejmé, že žalobou napadené rozhodnutí tyto základní obsahové náležitosti nepostrádá. Z odůvodnění rozhodnutí je možno seznat, jakými úvahami byl žalovaný ve své rozhodovací činnosti veden, jakými skutečnostmi

se zabýval a jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených ve výsledném rozhodnutí. Z rozhodnutí jsou patrné závěry, které žalovaný ve vztahu k žalobcem uplatněným námitkám zaujal a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Napadené rozhodnutí netrpí vadou nepřezkoumatelnosti, o čemž svědčí i skutečnost, že žalobce se závěry žalovaného obšírně polemizuje, a proto krajský soud mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí.

22. Předmětem sporu je posouzení aplikace osvobození od daně bez nároku na odpočet daně dle § 56 odst. 2 písm. a) bod 1. zákona o DPH, u uskutečněného plnění souvisejícího s dodáním nemovité věci – pozemku p. č. XB v katastrálním území obce D. Dále zda cena, za kterou žalobce pozemek prodal spojené osobě, byla cenou obvyklou.
23. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. 11. 2006 o společném systému DPH (dále též „Směrnice o DPH“), osvobození od daně při dodání nemovitých věcí upravuje v čl. 135 odst. 1. Dle tohoto článku členské státy osvobodí od daně dodání budovy nebo její části před jejím prvním obydlím a pozemku k ní přiléhajícího a dodání nezastaveného pozemku, kromě stavebního. Pro účely směrnice se „budovou“ rozumí jakákoliv stavba pevně spojená se zemí. Členské státy mohou uplatnit jiná kritéria než první bydlení, jako např. dobu uplynulou ode dne dokončení budovy do dne prvního dodání nebo dobu uplynulou ode dne prvního obydlí do dne následujícího dodání, pokud tyto doby v prvním případě dobu pěti let a v druhém dobu dvou let. „Stavebním pozemkem“ se rozumí jakýkoliv neupravený pozemek nebo upravený pozemek, který jako stavební pozemek vymezují členské státy. Správní orgány mají povinnost použít takový výklad, jenž je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího komunitárnímu ustanovení (srov. rozsudek NSS ze dne 1. 2. 2010, č. j. 5 Afs 68/2009-113).
24. Z ust. § 2 odst. 2 zákona o DPH vyplývá, že plnění, jež je předmětem daně, může být buď zdanitelné, nebo od daně osvobozené. Osvobozená plnění lze z pohledu možnosti uplatnit nárok na odpočet rozdělit na ta, u nichž zákon o DPH nárok na odpočet nepřiznává (ust. § 51 zákona o DPH), a na plnění, kde je nárok na odpočet zachován (ust. § 63 zákona o DPH).
25. Dle ust. § 2 písm. a) a b) zákona č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí, je pozemek definován jako část zemského povrchu oddělená od sousedních částí hranicí, je geometricky a polohově určen, zobrazen v katastrální mapě a označen parcelním číslem.
26. Od 1. ledna 2016 nabyla účinnosti některá ustanovení zákona č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon o dani z přidané hodnoty (§ 51, § 56, § 56a a § 92d). Dle § 51 odst. 1 písm. f) je bez nároku na odpočet daně osvobozeno *dodání nemovité věci*. Dle § 56 odst. 1 je od daně osvobozeno *dodání pozemku, který a) netvoří funkční celek se stavbou pevně spojenou se zemí a b) není stavebním pozemkem*. Tyto podmínky musí být splněny současně.
27. Dle § 56 odst. 2 se stavebním pozemkem pro účely zákona o DPH rozumí pozemek, na němž *a) má být zhotovena stavba pevně spojená se zemí* a který je nebo byl předmětem stavebních prací či správních úkonů za účelem zhotovení této stavby, nebo v jehož okolí jsou prováděny či byly provedeny stavební práce za účelem zhotovení této stavby, nebo *b) může být podle stavebního povolení nebo udělení souhlasu s provedením ohlášené stavby podle stavebního zákona zhotovena stavba pevně spojená se zemí*.
28. Dle § 36a zákona o DPH je základem daně *obvyklá cena bez daně, určená ke dni uskutečnění zdanitelného plnění, je-li zdanitelné plnění uskutečněno pro osobu uvedenou v odstavci 3 a je-li úplata za zdanitelné plnění a) nižší než obvyklá cena a osoba, pro kterou bylo zdanitelné plnění uskutečněno, nemá nárok na odpočet daně nebo nemá nárok na odpočet daně v plné výši, nebo b)*

vyšší než obvyklá cena a plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění, je povinen krátit nárok na odpočet daně podle § 76 odst. 1. Toto ustanovení je implementací čl. 80 Směrnice o DPH. Cílem této úpravy je zabránění daňovým únikům či vyhýbání se daňovým povinnostem. Dle § 36a odst. 3 zákona o DPH se dané ustanovení vztahuje na osoby kapitálově spojené, osoby jinak spojené, osoby blízké a společníky téže společnosti. Dle čl. 72 Směrnice o DPH se obvyklou cenou rozumí celá částka, kterou by musel pořizovatel zaplatit nezávislému dodavateli na území členského státu, v němž je uvedené plnění předmětem daně, aby v daném čase dotyčné zboží pořídil nebo službu přijal.

29. Podle § 92 odst. 3 a 4 daňového řádu prokazuje daňový subjekt všechny skutečnosti, které je povinen uvádět ve svých tvrzeních. Daňové řízení je v České republice postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, tedy má břemeno tvrzení (má v první řadě povinnost tvrdit skutečnosti rozhodné pro jeho daňovou povinnost), ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. má i břemeno důkazní. Daňový subjekt může být správcem daně povolán k prokázání všech skutečností, které ve svých podáních tvrdil nebo tvrdit měl. Jak vyplývá z rozsudku NSS ze dne 27. 4. 2012, č. j. 2 Afs 9/2012-24: „*principem daňového řízení je povinnost daňového subjektu tvrdit veškeré významné skutečnosti pro stanovení základu a výše daně a k tomu také náleží povinnost veškerá tvrzení prokázat*“. Tyto skutečnosti nemusí prokázat s absolutní jistotou, avšak důkazní povinnost bude naplněna, bude-li možné z provedených důkazů učinit daný závěr bez vážných pochybností (srov. rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37).
30. Z obsahu správního spisu soud zjistil následující podstatné skutečnosti. Směnnou smlouvou ze dne 9. 3. 2015 (dále jen „Směnná smlouva“), směnili žalobce pozemek parc. č. XA o výměře 4740 m², v katastrálním území D., a to za pozemek parc. č. XB o výměře 1727 m², v katastrálním území D. (dále také „předmětný pozemek“), jehož vlastníkem v době směny byla paní J. Z. Dle Směnné smlouvy byl pozemek parc. č. XA oceněn na 474 000 Kč. Pozemek parc. č. XB byl oceněn na 466 290 Kč. Kupní smlouvou ze dne 8. 6. 2016 prodal žalobce kupujícímu Bc. J. K. (jednateli žalobce) předmětný pozemek za celkovou kupní cenu 80 000 Kč. Prodej pozemku tedy proběhl mezi spojenými osobami v smyslu § 36a odst. 3 zákona o DPH. Žalobce neodvedl DPH z prodeje pozemku, neboť dle něj bylo plnění od daně osvobozeno dle § 56 zákona o DPH.
31. Správce daně měl pochybnosti o tom, že by se na prodej předmětného pozemku vztahovalo osvobození dle § 56 zákona o DPH. Správce daně dále požadoval doložení rozdílu, o němž se liší sjednaná cena od ceny obvyklé, která by byla stanovena při prodeji mezi nespojenými osobami. Prostřednictvím výzev k prokázání skutečností bylo důkazní břemeno přeneseno na žalobce.
32. Z Územního plánu obce Drnovice vydaného v roce 2015 soud zjistil a mezi účastníky řízení není sporu o tom, že pozemek se z části nachází v ploše bydlení – bydlení venkovského charakteru. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole č. j. 2986377/20/3007-60562-712757 (dále jen „zpráva o kontrole“), k datu prodeje sporného pozemku byly v předmětné lokalitě postaveny novostavby a k nim byla provedena pokládka inženýrských sítí. Jak správně podotkl žalovaný, ze zprávy o kontrole je zřejmé, že již v roce 2016 probíhaly úkony vedoucí k přípravným pracím potřebným k získání územního rozhodnutí a stavebního povolení. Mimo jiné Bc. K. již dne 5. 9. 2016 zplnomocnil Ing. J. Š., zpracovatele znaleckého posudku, aby za něj podal žádost o vydání společného územního rozhodnutí a stavebního povolení.

33. Dále bylo ze spisového materiálu zjištěno, že Úřad městyse Lysice zaslal Rozhodnutí o umístění stavby ze dne 17. 7. 2017, č. j. 2007/2017/SU a protokol ze dne 14. 6. 2019, č. j. 1777/2019/SU, sepsaný při závěrečné prohlídce dokončené stavby. Dne 18. 6. 2019 bylo katastrálnímu pracovišti Boskovice doručeno ohlášení změny údajů o pozemku, jehož součástí se stala stavba.

Nesprávné právní posouzení podmínky osvobození od daně dle § 56 zákona o DPH

34. Žalobce se neztotožňuje se závěrem, že pozemek nesplňuje podmínky pro osvobození od DPH dle § 56 zákona o DPH. Z komentáře k zákonu o DPH je ke stavebnímu pozemku uvedeno následující: „*Pozemek je pro účely DPH považován za stavební, pokud splňuje alespoň jednu z taxativně vymezených variant, přičemž vždy musí jít o pozemek, na kterém má nebo může být vystavěna stavba pevně spojená se zemí. (...) Druhou variantou stavebního pozemku je pozemek, na kterém má být zhotovena stavba a který je nebo byl předmětem správních úkonů za účelem zhotovení této stavby.*“ Jak uvedl žalovaný, dle Informace GFŘ k uplatňování zákona o DPH je správním úkonem zejména podání návrhu na změnu územního plánu, zahájení řízení z moci úřední. Takové podání může, ale nemusí obsahovat návrh na změnu územního plánu nebo zahájení řízení z moci úřední, zřetelné umístění nebo základní parametry budoucí stavby. Lze tak souhlasit se žalovaným, že pokud se k předmětnému pozemku váže správní úkon v podobě platně vydaného územního plánu, dle něž jde o plochu určenou k výstavbě, nemůže být uplatněno osvobození od daně dle § 56 zákona o DPH.
35. Problematikou vymezení stavebního pozemku pro účely zákona o DPH se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 4. 3. 2020, č. j. 9 Afs 253/2018-33, kde vyslovil, že „*[v]ymezení stavebního pozemku, jehož dodání není osvobozeno od daně z přidané hodnoty, bylo ponecháno na členských státech. Česká republika jej vymezila spíše restriktivně. Od daně neosvobodila pouze dodání pozemku, který je zastavěný nebo na němž je možné stavbu bez dalšího zřídit. Přijaté řešení nebylo plně v souladu se závěry Soudního dvora EU (změněno bylo novelou zákona o DPH provedenou zákonem č. 360/2004 Sb. [myšlen zákon č. 360/2014 Sb. – pozn. soudu] s účinností od 1. 1. 2016), podle nichž musí členské státy respektovat účel směrnice, kterým je osvobodit od DPH pouze dodání nezastavěných pozemků, které nejsou určeny k zástavbě, proto je nutné, aby všechny nezastavěné pozemky, na kterých má být postavena budova (a jsou tudíž určeny k zastavění), spadaly pod vnitrostátní definici stavebního pozemku. Při posuzování konkrétní věci je zapotřebí posoudit všechny okolnosti případu, včetně úmyslu smluvních stran, je-li podpořen objektivními poznatky (rozsudek ze dne 17. 1. 2013 ve věci Woningstichting Maasdriel, C-543/11).*“ Se závěrem v citovaném rozsudku se krajský soud plně ztotožňuje.
36. Soud souhlasí se žalovaným, jenž ve vyjádření k žalobě uvedl, že pro účely zákona o DPH lze mezi stavební pozemky zahrnout nejen pozemky, které jsou vedeny jako stavební parcely v katastru nemovitostí ve smyslu zákona č. 256/2013 Sb., katastrální zákon. Z toho plyne, že to, že je pozemek v katastru nemovitostí označen jako orná půda, není relevantní. Soud nahlédnutím do katastru nemovitostí zjistil, že předmětný pozemek je stále v katastru nemovitostí veden jako orná půda, což žalobce nerozporuje. Není tedy jasné, co žalobce tímto argumentem sleduje, neboť na jeho pozemku nyní stavba stojí, přestože je nadále pozemek označen jako orná půda. Námitka žalobce, že pozemek z toho důvodu nebyl stavební, v tomto případě neobstojí. Účelem definice stavebního pozemku je vyloučení pozemků, jenž vzhledem ke svému charakteru ani nemají být předmětem výstavby. Soudem citovaný komentář a rozsudek NSS tento názor podporuje, neboť uvádí, že stavební pozemek je ten, na němž stavba může být zhotovena. Je třeba zdůraznit, že schválený

územní plán je správním úkonem, přičemž z něj zřetelně vyplývá, že předmětný pozemek je určen k zástavbě a jedná se tedy o pozemek stavební pro účely DPH.

37. Tato skutečnost byla žalobci známa – mj. z předloženého znaleckého posudku. Jak správně uvedl žalovaný, jako stavební pozemek byl označen rovněž stavebním úřadem vydávajícím jednatelem žalobce jako kupujícímu stavební povolení k umístění stavby na tomto pozemku. Soud se rovněž jako žalovaný neztotožňuje s názorem žalobce, že zde musí existovat „zcela konkrétní stavba“, resp. zcela konkrétní správní úkon vydaný za účelem zhotovení takovéto stavby. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by správní úkon učiněný v souvislosti s územním plánem musel zahrnovat konkrétní údaje o budoucí stavbě, jak namítá žalobce. Z rozhodnutí žalovaného vyplývá pouze to, že podání tyto skutečnosti může, ale nemusí obsahovat. Rovněž z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný skutkové závěry dovozoval pouze na základě později nastalých okolností. Soud neshledal pochybení ani v tom, že by se žalovaný snažil navodit dojem, že žalobce měl od počátku snahu porušovat zákon.
38. Žalobce se dále vyjadřuje k rozsudkům SDEU a rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 29. 3. 2018 č. j. 57 Af 6/2017-36. Ačkoli dle žalobce oproti zmíněnému rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. 1. 2013 ve věci C-543/11 chybí v nynějším případě „objektivní poznatky“ týkající se konkrétního pozemku/stavby, nutno akcentovat, že i v projednávané věci bylo třeba řádně posoudit všechny okolnosti případu, včetně úmyslu smluvních stran, je-li podpořen objektivními poznatky. Co se týče rozsudku č. j. 57 Af 6/2017-36, má krajský soud ve shodě se žalovaným za to, že tento není pro danou věc relevantní. V uvedeném rozsudku se jednalo o určení pozemku jako stavebního podle § 56 odst. 2 písm. b) zákona o DPH, proto se v soudem projednávané věci stal pozemek stavebním právě vydáním stavebního povolení.
39. V tomto kontextu je zásadní, že před uzavřením předmětných kupních smluv nechal žalobce dotčený pozemek (parc. č. XB) ocenit znalcem, který ve svém posudku uvedl, že pozemek má charakter pozemku jiného stavebního, určeného v územním plánu pro možnou zástavbu – bytová zástavba pro bydlení a dále jako pozemek zemědělský. Není podstatné, zda je pojem stavební pozemek užívaný ve znaleckém posudku pojmem pro účely DPH. Jak správně podotkl žalovaný, předmětný pozemek byl již v územním plánu z roku 2015 označen jako stavební, přičemž tato skutečnost byla uvedena ve znaleckém posudku. Skutečnost, že žalobce vědomě a úmyslně prodával předmětný pozemek jako stavební, dále potvrzuje fakt, že jednatel žalobce, Bc. J. K., po prodeji požádal o stavební povolení k umístění stavby na tomto pozemku s tím, že v současnosti na pozemku již stavba stojí.
40. Všechny okolnosti případu včetně úmyslu smluvních stran, který je podpořen objektivními poznatky (srov. posudek označující dotčené pozemky jako stavební a následné úkony k postavení stavby kupujícího), tak podle názoru soudu nasvědčují tomu, že předmětný pozemek byl stavebním pozemkem, neboť ho tak označoval územní plán a na předmětném pozemku posléze skutečně byla zhotovena stavba. Podmínka stanovená v § 56 odst. 2 písm. a) bod 1 zákona o DPH tudíž byla splněna.
41. Ke shodným závěrům dospěl též žalovaný, a proto podle názoru soudu není důvodná ani žalobcova námitka, že objektivní poznatky ve smyslu rozsudku SDEU ve věci C-543/11 nebyly identifikovány a nebyly reálně naplněny. Žalovaný se jimi dostatečně zabýval. Soud neshledal, že by ve zjištěních žalovaného chyběly zásadní skutečnosti. Pochybení žalovaného soud neshledal ani v tom, že by tento dostatečně nereagoval na žalobní tvrzení.

Žalovaný má povinnost vypořádat se přezkoumatelným způsobem se všemi odvolacími námitkami, což však neznamená, že musí nutně reagovat na každý dílčí argument či tvrzení žalobce.

42. Námitka stran nesprávného posouzení podmínky osvobození od daně tak není důvodná. Soud se ztotožňuje s hodnocením a postupem žalovaného, že v době prodeje byl pozemek stavebním pozemkem.

Nesprávné hodnocení důkazů a zjištění skutkového stavu a určení ceny pozemku

43. Podkladem pro stanovení výše kupní ceny byl znalecký posudek č. 656/28/2016 ze dne 8. 6. 2016, vypracovaný na žádost žalobce Ing. J. Š. V tomto posudku bylo znaleckým úkolem zjištění administrativní ceny předmětného pozemku. Znalec v posudku dospěl k závěru, že výsledná cena nemovitosti je 78 240 Kč. Je nutné zdůraznit, že úkolem znalce bylo zjištění administrativní ceny (cena zjištěná), tj. dle oceňovacích předpisů, jež je odlišná od ceny tržní (obvyklé), tedy stanovení ceny v místě a čase obvyklé, tak jak je definována v čl. 72 Směrnice o DPH. Tato skutečnost vyplývá mj. z důvodové zprávy k zákonu č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku a o změně některých zákonů, kde je uvedeno: „(...) je nutné založit systém, který umožní administrativně stanovené ceny, ať už na bázi nákladů či výnosů, k úrovni tržních cen postupně přibližovat“. Rovněž je třeba zdůraznit, že ve Směnné smlouvě, v níž žalobce směnil pozemek později prodaný Bc. J. K., byla obvyklá cena stanovena ve výši 466 290 Kč. Rozdíl ceny je tak markantní. Pokud žalobce stanovil kupní cenu předmětného pozemku na základě znaleckého posudku, který tento pozemek označil jako stavební, ale jeho úkolem bylo zjištění administrativní ceny, je zjevné, že úmyslem smluvních stran bylo prodat, resp. koupit pozemek stavební.
44. Žalovaný dle žalobce neuvedl, co konkrétně má z územního plánu vyplývat. Z napadeného rozhodnutí jasně plyne, že dle správce daně je z územního plánu seznatelné, že předmětný pozemek se nachází v lokalitě pro výstavbu. Žalovaný se s názorem správce daně v napadeném rozhodnutí ztotožnil. Daňové orgány správně osvědčily předmětný územní plán jako důkaz o tom, že předmětný pozemek byl v době prodeje stavebním pozemkem.
45. Dle žalobce závěry žalovaného vychází ze skutkových okolností, které nastaly s odstupem více než jednoho roku od prodeje sporného pozemku. V postupu žalovaného neshledává soud pochybení, neboť ze skutečností, jež nastaly až po prodeji pozemku, nevychází žalovaný primárně, nýbrž je uvádí pro dokreslení záměru žalobce (Bc. J. K.) při prodeji pozemku. Žalobce dále namítá, že žalovaný nemůže svůj právní závěr opírat o vyjádření stavebního úřadu, neboť ten se nemůže vyjadřovat k tomu, zda jde o stavební pozemek ve smyslu zákona o DPH. K tomuto soud uvádí, že stavební úřad je orgánem, který má pravomoc posoudit, zda je či není daný pozemek stavební. Lze souhlasit se žalobcem, že stavební úřad nemůže posuzovat pozemek stran zákona o DPH. To přísluší žalovanému. Žalovaný zhodnotil informace od stavebního úřadu, vycházel však mimo tuto skutečnost i z dalších objektivních skutečností. Soud neshledal v tomto postupu žalovaného žádné pochybení. Pokud bylo jednateli žalobce posléze bez nutnosti změny územního plánu vydáno stavební povolení a na předmětném pozemku je nyní stavba, předmětný pozemek evidentně stavebním byl.
46. Co se týče námítky týkající se znaleckého posudku, i zde se krajský soud ztotožňuje se žalovaným. Žalovaný mohl vycházet z předmětného znaleckého posudku, neboť neoznačil posudek jako nedůvěryhodný. Žalovaný ze znaleckého posudku vycházel ohledně informace o stavebním pozemku. Dle žalobce žalovaný odmítl závěry uvedené ve znaleckém

posudku předloženém žalobcem s tím, že se mu jeví pravděpodobnější, že byl vyhotoven pro účely daně z převodu nemovitostí. Znalecký posudek byl dle žalobce vyhotoven bezprostředně před uzavřením kupní smlouvy a vychází ze skutečností relevantních pro stanovení ceny obvyklé. S tímto názorem žalobce, stejně jako žalovaný, nemůže soud souhlasit. Ze znaleckého posudku vyplývá, že úkolem znalce bylo zjištění administrativní ceny, nikoli ceny obvyklé, protože z této ceny nelze vycházet při stanovení daně. Naopak žalovaný odkázal na Směnnou smlouvu, v níž byl pozemek oceněn na mnohem vyšší částku – 466 290 Kč. Dle žalobce se cena určená správcem daně opírá o vágní závěry týkající se pozemků třetích osob. Ze spisového materiálu soud zjistil, že si správce daně opatřil smlouvy uzavřené mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích, kde byl předmětem prodeje v roce 2015 nebo 2016 pozemek nacházející se ve stejné lokalitě. Tímto způsobem se správce daně správně snažil stanovit cenu v místě a čase obvyklé. V dané věci tedy žalovaný nevybočil při posuzování důkazních prostředků ze zákonných mezí uvážení a hodnocení důkazů. Rovněž soud neshledává v postupu žalovaného rozpor s žalobcem citovaným rozsudkem NSS ze dne 16. 1. 2020, č. j. 8 Afs 23/2018-37. Námitka je nedůvodná.

47. Žalobce namítá, že nesouhlasí s odkazy žalovaného na rozsudky NSS ze dne 13. 4. 2010, č. j. 2 Afs 3/2010 a Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 27. 8. 2015, č. j. 52 Af 14/2014-195. Žalobci není jasné, proč dle žalovaného znalecký posudek neobstojí formálním a obsahovým náležitostem. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že nebylo možné využít ve znaleckém posudku stanovenou cenu, neboť se jednalo o cenu administrativní, jak ostatně soud již výše uvedl. Předmětné odkazy byly žalovaným uvedeny s ohledem na to, že znalecký posudek podléhá stejnému přezkumu dle ust. § 8 odst. 1 daňového řádu, jako jakékoliv jiné důkazní prostředky. Žalobce ve své replice uvedl, že nelze dovodit, proč by cena předmětného pozemku měla být šestinásobná oproti závěrům řádně zpracovaného znaleckého posudku. Toto žalovaný dostatečně vysvětlil v napadeném rozhodnutí a soud se k tomuto již výše vyjádřil.
48. V triplece žalobce odkazoval na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 10. 2021, č. j. 55 Af 12/2019-59, dle kterého o „*stavební pozemek*“ dle § 56 odst. 2 zákona o DPH jde v případě, že se na něm v době dodání pozemku nachází stavba spojená se zemí pevným základem. Jak však sám žalobce poznamenal, v daném případě šlo o jiný skutkový stav, neboť na daných pozemcích se již stavby nacházely. Tento rozsudek tak není pro zde řešenou věc relevantní.

Nesprávný výklad a aplikace Informace GFŘ na posuzovaný případ

49. Dle žalobce z Informace GFŘ nelze vyvodit, že by o pozemku bylo možno hovořit jako o stavebním. Žalovaný uvedl ve svém vyjádření, že Informace GFŘ slouží mimo jiné k interpretaci změn v právní úpravě týkající se zákona o DPH ve vztahu k nemovitým věcem po novele zákona č. 360/2014 Sb., kterým se mění zákon o DPH. Ve vztahu k § 56 ZDPH se v bodu 4.2 Informace GFŘ zabývá tím, co je dle zákona o DPH myšleno stavebním pozemkem. Z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný či správce daně posoudili pozemek jako stavební pouze na základě Informace GFŘ. Žalovaný předmětnou věc posuzoval na základě zákona a Směrnice o DPH. Rovněž z napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalobci byly na základě Informace GFŘ ukládány jakékoliv povinnosti. Daňové orgány nepostupovaly v rozporu s žalobcem odkazovaným rozsudkem Krajského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2018 č. j. 45 Af 24/2016-60. Zdejší soud neshledal, že by žalovaný při svém rozhodování jakkoli vybočil z „mantinelů obecné právní úpravy“ či Informace

GFŘ, jak uvádí žalobce. Dále soud neshledal, že by napadené rozhodnutí nerespektovalo správní praxi správce daně.

50. Dle žalobce je nekorektní, že žalovaný odkazuje na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 253/2018-33, který Informaci GFŘ neaplikuje. Nejvyšší správní soud ve zmiňovaném rozsudku sice Informaci GFŘ přímo neaplikuje, ovšem z jeho rozsudku nevyplývá, že není možné z ní vycházet. Jak již bylo uvedeno, žalovaný nepostavil své závěry pouze na předmětné Informaci GFŘ.
51. V triplice žalobce poprvé uvádí námitku, že žalovaný nemůže vycházet z obvyklé ceny pozemku ve výši 466 290 Kč. Žalovaný jím identifikovanou obvyklou cenu aplikoval na pozemek v jeho celkové výměře 1 727 m², přitom část plochy pozemku teprve v budoucnu vyňatá ze zemědělského půdního fondu činila pouze 0,0413 ha. Jelikož se jedná o novou žalobní námitku, soud ji shledal jako opožděnou, neboť nebyla uplatněna ve lhůtě pro podání žaloby (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69). Pro úplnost soud uvádí, že je logické, že se žalovaný v napadeném rozhodnutí s tímto nevypořádal – soud z odvolání žalobce zjistil, že tato námitka nebyla předmětem odvolacích námitek. Tato skutečnost také vůbec nebyla řešena v řízení před správcem daně – ve zprávě o kontrole.
52. Soud tedy závěrem shrnuje, že žalovaný na základě výše uvedeného dospěl ke správnému závěru, že v době prodeje se jednalo o stavební pozemek. Krajský soud v postupu žalovaného neshledal pochybení, napadené rozhodnutí je přezkoumatelné a bylo vydáno v souladu se zákonem.

IX. Závěr a náklady řízení

53. Na základě výše uvedeného soud žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl, neboť není důvodná.
54. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalobce ve věci úspěch neměl (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta), a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, pročež mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno dne 18. května 2023

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.

předsedkyně senátu